УДК 336.225+339.543

СОВРЕМЕННЫЕ АСПЕКТЫ АДМИНИСТРИРОВАНИЯ НАЛОГОВЫХ И ТАМОЖЕННЫХ ПЛАТЕЖЕЙ

А.П. Абрамов

Томский государственный университет. Инспекция ФНС России по ЗАТО Северск
E-mail: asviaap@yandex.ru

Рассмотрены некоторые теоретические и практические проблемы администрирования налоговых и таможенных платежей. Проанализированы нормы Бюджетного, Налогового и Таможенного законодательства на предмет их соответствия между собой и требованиям эффективности государственной финансовой системы. Предложены пути снижения затрат для всех участников процесса формирования доходов бюджета.

Следует согласиться с высказываниями многих специалистов [1, 2] о том, что в настоящее время наблюдается серьезное отставание теоретических разработок в области государственных финансов, в процессе исполнения бюджета, в определении роли органов Федерального казначейства и администраторов доходов бюджета при осуществлении бюджетного процесса в Российской Федерации.

При этом, в литературе данные вопросы рассматриваются в большей степени с правой точки зрения [3, 4], а не с финансовой. В то же время финансовая сторона, т.е. затраты государства на осуществление самого бюджетного процесса, сегодня весьма и весьма не маловажны. Основной провозглашенной целью всей административной реформы в России является преодоление разрыва между состоянием государственного управления и существующим социально-экономическим потенциалом страны путем кардинального повышения эффективности и результативности работы исполнительных органов власти.

Финансовая система – совокупность органов финансового администрирования, осуществляющих финансовую деятельность государства [5]. Финансовое администрирование является разделом более широкой сферы государственного администрирования, и одновременно, включает в себя более узкие составляющие, такие как налоговое администрирование и администрирование других доходов бюджета.

Соотношение затрат и результатов является одним из важнейших показателей эффективности финансового администрирования. При этом следует иметь в виду не только затраты государства, но и затраты всех других субъектов бюджетного процесса, в т.ч. плательщиков.

Следует согласиться с мнением, что в современном Российском бюджетном законодательстве отсутствует полный перечень участников (субъектов) бюджетных отношений [4]. Только обобщение всей совокупности законодательных и подзаконных актов, регулирующих процессы формирования доходов бюджета, позволяет определить полный круг участников бюджетного процесса и их конкретные функции в нем.

В соответствии с Бюджетным кодексом Российской Федерации (далее БК РФ) доходная часть федерального бюджета складывается из налоговых и неналоговых поступлений бюджетной системы. К налоговым доходам, в соответствии с п. 2 ст. 41 БК РФ, относятся предусмотренные налоговым законодательством федеральные налоги, сборы, а также пени и штрафы. К неналоговым доходам относятся (п. 4 ст. 41 БК РФ в редакции с 1 января 2005 г.):

– доходы от использования имущества, находящегося в федеральной собственности;
– доходы от платных услуг, оказываемых бюджетными учреждениями, находящимися в ведении органов федеральной исполнительной власти;
– средства, полученные в результате применения мер гражданско-правовой, административной и уголовной ответственности, в том числе штрафы, конфискации, компенсации, а также средства, полученные в возмещение вреда, причиненного Российской Федерации и иные суммы принудительного взыскания.

В настоящее время именно налоговые доходы составляют основную долю доходов бюджетной системы России. Так доходы федерального бюджета в 2005 г. предусматриваются в сумме 3326 млрд. р., в т.ч. налоговые доходы составляют 2232,7 млрд. р. (Федеральный закон от 23 декабря 2004 года № 173-ФЗ «О Федеральном бюджете на 2005 год»).

Администраторами налоговых доходов фактически являются два органа исполнительной власти: Федеральная налоговая служба (ФНС) и Федеральная таможенная служба (ФТС). Исключение составляет государственная пошлина, некоторые проблемы администрирования которой с 1 января 2005 г., автором рассматривались отдельно [6]. Однако, согласно выше названному закону о Федеральном бюджете на 2005 г., доля государственной пошлины в бюджете 2005 г. не превышает 0,6 %.

Рассмотрим несколько подробнее процессы администрирования закрепленных доходов бюджета Федеральной налоговой службой и Федеральной таможенной службой.

В соответствии с п. 1 ст. 12 Налогового кодекса Российской Федерации (далее НК РФ) в Российской Федерации установлены следующие виды налогов: федеральные, региональные и местные.

В соответствии со ст. 13 НК РФ (с 1 января 2005 г.) к федеральным налогам и сборам относятся:

- налог на добавленную стоимость;
- акцизы;
- налог на доходы физических лиц;
- единый социальный налог;
- налог на прибыль организаций;
- налог на добычу полезных ископаемых;
- налог на наследование и дарение;
- водный налог;
- сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов;
- государственная пошлина.

К региональным налогам относятся (ст. 14 НК РФ): налог на имущество предприятий, налог на игорный бизнес и транспортный налог.

К местным налогам относятся (ст. 15 НК РФ): земельный налог и налог на имущество физических лиц.

Кроме того, ст. 18 НК РФ установлено 4 специальных налоговых режима, предусматривающих уплату соответствующих налогов взамен уплаты отдельных налогов, предусмотренных статьями 13–15 НК РФ.

В соответствии со ст. 318 Таможенного кодекса Российской Федерации (далее ТК РФ) к таможенным платежам относятся:

- ввозная таможенная пошлина;
- вывозная таможенная пошлина;
- налог на добавленную стоимость, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации;
- акциз, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации;
- таможенные сборы.

Природа налоговых платежей, несмотря на достаточно длительную их историю, и сегодня остается дискуссионной. В большой степени современное понимание понятий налог и сбор нашло отражение в определениях данных в ст. 8 НК РФ.

Так, под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащий им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства. Под сбором понимается обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая представление определенных прав или выдачу разрешений.

Данные определения постоянно подвергаются разносторонней критике специалистов (И.Г. Горский [7], В.А. Кашин [8], В.Г. Князев, В.Г. Пансков [9], С.Д. Шаталов и др.). Главным объектом критики является неполнота и неоднозначность данных определений, требующих дополнительных комментариев для их практического применения. Результатом неоднозначного подхода в вопросе определения налога и сбора явился факт формального сокращения видов налоговых платежей с 1 января 2005 г. При этом, реально не произошло сокращения обязательных платежей в бюджетную систему России, а только некоторые из них изменили свой статус и стали неналоговыми доходами. Разделение произошло фактически без учета не только правовой природы различных доходов бюджетной системы, но и без учета технологии их администрирования [10].

Действующая редакция Таможенного кодекса РФ определяет только понятие таможенного сбора и не дает определения других таможенных платежей, предусмотренных ст. 318. Так, в соответствии с пп. 31 п. 1. ст. 11 ТК РФ таможенный сбор – есть платеж, уплата которого является одним из условий совершения таможенными органами действий, связанных с таможенным оформлением, хранением, сопровождением товаров. В отношении всех остальных понятий, употребляемых в ТК РФ, п. 2 ст. 11 Таможенный кодекс РФ отсылает к Налоговому кодексу РФ и иным нормативным актам РФ. Таким образом, применительно к таким видам таможенных платежей как НДС и акцизы следует руководствоваться определением налога, данным в ст. 8 НК РФ, а применительно к таможенной пошлине следует руководствоваться определением государственной пошлины, данным во вступившей в действие с 1 января 2005 г. новой 25.3 главе НК РФ.

В соответствии со ст. 333.16 НК РФ государственная пошлина есть сбор, взимаемый с лиц, при обращении их в государственные органы, иные органы и (или) к должностным лицам, которые уполномочены соответствующими нормативно-правовыми актами, за совершением в отношении этих лиц юридически значимых действий.

Рассматривая правовую природу таможенных платежей, О.Ю. Бакаева определяет: «В самом общем виде таможенные платежи представляют собой денежные средства, взимаемые таможенными органами с субъектов, участвующих в процессе перемещения товаров и транспортных средств через таможенную границу ...» [11]. При таком, достаточно простом определении, необходимо учитывать следующее.

Во-первых, правовую основу таможенных платежей составляет ТК РФ, в ст. 318 которого установлен их исчерпывающий перечень. В качестве сопутствующих правовых актов отдельные вопросы регламентируются Налоговым кодексом РФ, Законом РФ «О таможенном тарифе», а также законодательством РФ о мерах по защите экономических интересов РФ при внешней торговле.

Во-вторых, таможенные платежи – НДС и акцизы в соответствии со ст. 50 БК РФ являются на-

логовыми доходами федерального бюджета, а таможенные сборы и пошлины в соответствии со ст. 51 БК РФ являются (с 1 января 2005 г.) неналоговыми доходами федерального бюджета.

В-третьих, таможенные платежи взимаются лишь в случае перемещения товаров через таможенную границу Российской Федерации. В большинстве случаев они служат условием такого перемещения.

В-четвертых, правом взимания таможенных платежей наделены таможенные органы. Исключение составляют случаи перемещения товаров в международных почтовых отправлениях, когда согласно п. 4 ст. 295 ТК РФ субъект уплачивает причитающуюся сумму организации почтовой связи, которая впоследствии переводит ее на счет таможенного органа.

В-пятых, уплата таможенных платежей обеспечивается принудительной силой государства. За неуплату, нарушение сроков уплаты, уклонение от уплаты таможенных платежей виновное лицо привлекается к финансовой, административной и уголовной ответственности.

Внимательное рассмотрение налогового и таможенного законодательства показывает, что таможенным платежам присуще большинство элементов налогообложения, которые должны быть определены в соответствии со ст. 17 НК РФ:

- налогоплательщики;
- объект налогообложения;
- налоговая база;
- налоговая ставка;
- порядок исчисления налога;
- порядок и сроки уплаты налога;
- льготы и основания для их использования налогоплательщиком.

Единственным элементом, который отсутствует у таможенных пошлин и сборов, является налоговый период. Это обусловлено спецификой элемента «порядок и сроки уплаты», связанной с особенностями таможенного налогообложения в части сроков уплаты.

Учитывая близость определений и наличие общих признаков (обязательность уплаты, зачисление в бюджетную систему и контролируемость государственным органом) можно сделать вывод о том, что законодательство должно объединять таможенные и налоговые платежи в единую систему налогов и сборов. Однако, с 1 января 2005 года, в связи с внесенными изменениями в Налоговый и Бюджетный кодексы РФ (Федеральный закон от 29 июля 2004 года № 95 «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации о налогах и сборах» и Федеральный закон от 20 августа 2004 года № 120 «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части регулирования межбюджетных соглашений»), произошло разделение таможенных платежей: косвенные налоги (НДС и акциз) остались налоговыми доходами бюджета, а таможенные пошлины и таможенные сборы перешли в разряд неналоговых доходов.

При этом, как уже отмечалось выше все таможенные платежи (налоги, сборы и пошлины) сохранили фискальную функцию. Они являются обязательными, представляют собой доходы бюджета и охраняются государством с позиции принуждения.

Таким образом, сложилась законодательная неопределенность различных таможенных платежей. Нельзя не согласиться с точкой зрения аудитора Счетной палаты РФ профессором В.Г. Пансковым, который отмечает, что «размытая» нормативная база по таможенным платежам не может избежать неточностей и противоречий, что усложняет контроль и дает возможность минимизировать, а нередко и не платить установленные платежи [12].

Еще в более яркой форме выражает свое мнение по данной проблеме известный специалист в области законодательства о налогах и сборах профессор С.Г. Пепеляев [13]:

«Уплата иных, помимо налогов и сборов, обязательных платежей (за исключением штрафных санкций) Конституцией РФ не предусмотрена. Поэтому в случае исключения таможенной пошлины и таможенных сборов из системы налогов и сборов возникает неопределенность в вопросе о том, имеются ли конституционно-правовые основания для взимания данных платежей.

Таможенная пошлина и таможенные сборы полностью соответствуют понятиям «налог» и «сбор», определение которых содержится в статье 8 НК РФ.

В соответствии с частью 3 пункта 5 статьи 3 НК РФ «ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие установленными настоящим Кодексом признаками налогов или сборов, не предусмотренные настоящим Кодексом либо установленные в ином порядке, чем это определено настоящим Кодексом».

Следовательно, в случае исключения таможенных пошлин и сборов из системы налогов и сборов на организации и физических лиц не может быть возложена обязанность уплачивать данные платежи».

Таким образом, для того чтобы у участников внешнеэкономической деятельности были правовые основания для уплаты таможенных пошлин и сборов, как неналоговых платежей, необходимо изменить законодательство так, чтобы данные платежи приобрели гражданско-правовой характер, т.е. уплачивались бы исключительно за определенные услуги, оказанные таможенными органами.

Однако, гражданско-правовые отношения предполагают (ст. 1 Гражданского кодекса Российской Федерации) принцип равенства сторон и свободы

договора. Данные принципы едва ли применимы в отношениях между участниками внешнеэкономической деятельности и таможенными органами, которые носят государственно-властный характер.

Сборы за таможенное оформление еще можно обосновать как оплату услуг таможенных органов, изменив ряд норм Таможенного и Гражданского кодексов РФ и утвердив методологию определения их ставок за процедуры таможенного оформления с учетом реальной стоимости услуг таможенных органов. Соответствующие предложения были подготовлены НИФИ Минфина России [14], однако, в процессе окончательного принятия законодателями изменений нормативных актов учтены не были.

Что же касается таможенных пошлин, то с момента их зарождения и по настоящее время они выполняли и выполняют функции государственного регулирования внешнеэкономической деятельности с целью защиты государственных экономических интересов и чисто фискальную. Один из известных экономистов дореволюционной России профессор И.И. Янжул писал: «Таможенные пошлины имеют в настоящее время двоякий характер и преследуют две цели: протективную экономическую и чисто фискальную...Что касается до пошлин фискальных, т.е. тех, которые взимаются без всяких экономических расчетов, единственно с целью получения дохода, то эти пошлины сходны по своему характеру с остальными косвенными налогами и должны поэтому подчиняться в своем устройстве всем общим правилам, которые применимы ко всякому налогу» [15].

Аналогичную точку зрения, о налоговом характере таможенных платежей, высказывают и большинство современных (А.Н. Козырин [16], Л.П. Павлова [17], В.Г. Пансков, С.Г. Пепеляев и др.) специалистов. Так, к примеру, О.Ю. Бакаева пишет: «Следует отметить, что и таможенная пошлина, и налоги, и таможенные сборы обладают фискальной функцией. Они, по сути, представляют собой обязательные взносы, являются ... собственными доходами федерального бюджета, охраняются государством с позиций принуждения» [11].

Очевидно, что нормативное регулирование таможенных пошлин и сборов не может быть признано удовлетворительным. Его современное состояние приводит к негативным последствиям и для федерального бюджета и для плательщиков.

Отсутствие законодательного определения всех видов таможенных платежей в значительной мере создает предпосылки для их обособления, в т.ч. придания им неналогового статуса. А это, в свою очередь, приводит к все увеличивающемуся различию в их администрировании.

Говоря об администрировании налоговых и таможенных платежей, следует, отметь наличие принципиальных различий в законодательной регламентации процессов их уплаты.

В соответствии с п. 1 ст. 45 НК РФ налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога (за исключением случаев, предусмотренных Налоговым кодексом, в частности при удержании и уплате налога налоговым агентом). В соответствии с п. 2 этой же статьи обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком с момента предъявления в банк поручения на уплату соответствующего налога при наличии достаточного денежного остатка на счете налогоплательщика.

Принципиально иные правила установлены для уплаты таможенных платежей. Во-первых, в соответствии с п. 2. ст. 328 ТК РФ любое лицо вправе уплатить таможенные пошлины и налоги. Во-вторых, в соответствии со ст. 332 ТК РФ обязанность по уплате таможенных пошлин и налогов считается исполненной с момента списания денежных средств со счета плательщика в банке.

Третьей принципиальной особенностью уплаты таможенных платежей является установленный п. 1 ст. 331 ТК РФ порядок зачисления их на счет таможенного органа.

Таким образом, при уплате таможенных платежей, в отличие от налоговых, законодатель не высказывает заинтересованности в установлении конкретного лица, фактически производящего платежи. Данное обстоятельство следует признать весьма удобным с технологической точки зрения. Действительно, какая разница получателю, в данном случае бюджету, от кого поступили средства. При этом, лицо обязанное уплатить причитающуюся сумму налога и в налоговом и в таможенном законодательстве определены четко и однозначно. И именно в отношении них будут применены меры принудительного взыскания, в случае не исполнения обязанностей по уплате налогов.

В тоже время, следует признать с практической точки зрения невозможность уплаты налоговых платежей третьими лицами весьма не рациональной. В практике деятельности налоговых органов существует значительная проблема, связанная именно с невозможностью уплаты налогов третьими лицами. Так в случае, когда юридическое лицо не имеет расчетного счета (например, оно находится на стадии ликвидации), ее учредитель не имеет фактической возможности исполнить обязанность по уплате налога за это, учрежденное им, юридическое лицо. Жесткая формулировка п. 1 ст. 45 НК РФ приводит не редко к случаям, когда вместо добровольной уплаты налогов заинтересованным лицом (как правило, взаимозависимым) при полном его согласии сделать это, налоговые органы принимают формальные меры принудительного взыскания. И затем, посредством длительной процедуры банкротства (осуществляемого за государственный счет) списывают налоговую задолженность, как невозможную к взысканию, после принятия судом решения об окончании процедуры банкротства.

Несоответствие формулировок Таможенного и Налогового кодексов о признании факта исполнения обязанности по уплате налогов и сборов свершившимся не имеет практического значения, так

как с момента предъявления налогоплательщиком в банк поручения на его уплату до момента списания денежных средств с банковского счета проходит не более нескольких часов. С тоски зрения интересов бюджета, правильнее было бы считать обязанности по уплате налогов и иных платежей исполненными с момента их поступления в бюджет, т.е. на счет федерального казначейства. Это позволило бы избежать значительных потерь бюджета, обусловленных так называемыми «проблемными банками» [18].

Значительным преимуществом, с точки зрения простоты исполнения обязанности по уплате, следует признать предусмотренный ТК РФ порядок зачисления таможенных платежей предварительно на счет таможенных органов с последующим перечислением их непосредственно в бюджет, т.е. на счет федерального казначейства. Остановимся на этом подробней.

Статья 218 Бюджетного кодекса определяет понятие «Исполнение бюджетов по доходам». Исполнение бюджетов по доходам предусматривает:

- перечисление и зачисление доходов на единый счет бюджета;
- распределение в соответствии с утвержденным бюджетом регулирующих доходов;
- возврат излишне уплаченных в бюджет сумм доходов;
- учет доходов бюджета и составление отчетности о доходах соответствующего бюджета.

Принципиальным, сточки зрения администрирования доходов бюджета является то обстоятельство, что исполнение бюджетов по доходам производится путем зачисления всех доходов на единый счет бюджета. При этом, непосредственный учет поступлений на этом едином счете осуществляют органы Федерального казначейства в порядке установленном приказом Минфина России от 16 декабря 2004 года № 116н «Об Утверждении Порядка учета Федеральным казначейством поступлений в бюджетную систему Российской Федерации и их распределения между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации».

Данный приказ устанавливает единые правила проведения и учета операций по кассовым поступлениям в бюджетную систему Российской Федерации. В соответствии с ним учет поступлений осуществляется на счетах, открытых территориальными органами Федерального казначейства в расчетно-кассовых центрах Центрального банка Российской Федерации.

Участниками процесса формирования доходной части бюджета являются:

- плательщики (юридические и физические лица);
- коммерческие банки, оказывающие услуги банковского счета свои клиентам, или принимающие платежи от физических лиц;
- почтовые отделения, принимающие платежи от физических лиц;
- расчетно-кассовые центры Центрального банка Российской Федерации;
- органы Федерального казначейства;
- администраторы доходов бюджета (в данном случае ФНС и ФТС).

С технологической точки зрения исполнение бюджета по доходам можно разбить на несколько этапов.

Первый этап. Перечисление и зачисление доходов на единый счет бюджета. Налогоплательщики обязаны своевременно и полном объеме перечислять налоги и платежи, предоставив в банк соответствующие платежные документы. Банки принимают платежные документы к исполнению и списывают денежные средства со счетов налогоплательщиков. При уплате налогов физическими лицами банки принимают у них наличные денежные средства. Списание средств с корреспондентских счетов банков и зачисление их на бюджетные счета органов Федерального казначейства производится РКЦ ЦБ РФ. В функции казначейства при этом входит учет всех поступивших сумм по видам платежей и по каждому плательщику. Именно органы Федерального казначейства получают выписку из счета от банков с приложением расчетных документов, группируют поступления за операционный день по кодам бюджетной классификации.

Второй этап. Распределение в соответствии с бюджетом регулирующих доходов между бюджетами различных уровней. Все налоговые и неналоговые доходы бюджета систематизированы и имеют код в соответствии с бюджетной классификацией Российской Федерации. Согласно коду, присвоенному налогу, сбору или неналоговому платежу, осуществляется учет и формируется ежедневный отчет о суммах поступивших доходов в федеральный бюджет. Они же осуществляют перерасчет поступлений, распределенных к зачислению в бюджеты, с учетом сведений, содержащихся в платежных документах.

При этом органы казначейства готовят и передают территориальным налоговым органам сводные реестры поступлений. Реестр заполняется по утвержденной форме и к нему прилагаются копии платежных документов, полученных из банка. У органа казначейства остается выписка банка. При получении сведений от органов федерального казначейства налоговые органы осуществляют разноску поступивших платежей в карточки лицевых счетов налогоплательщиков также в соответствии с указанными в платежных документах кодами бюджетной классификации.

Третий этап. Возврат излишне уплаченных в бюджет сумм. Инспекции ФНС России, учитывающие правильность и своевременность уплаты по видам налогов каждым налогоплательщиком, в случае переплаты по одному виду налога и недоимки по другому, по заявлению налогоплательщика уполномочены принять решение о зачете или возврате соответствующих сумм. Казначейство обязано исполнить заключение налогового органа и

оформить, в свою очередь, платежное поручение на возврат или зачет.

Операции по возврату и зачету налогов осуществляются в настоящее время только в безналичном порядке. Для получения возвращаемых сумм налогоплательщикам – физическим лицам необходимо открыть счет в кредитном учреждении.

Четвертый этап. Составление отчетности о доходах бюджета. Органы казначейства составляют отчетность о доходах федерального бюджета в разрезе кодов бюджетной классификации Российской Федерации. При этом налоговые органы также составляют отчетность о поступлениях, как в разрезе кодов бюджетной классификации, так и по группам налогоплательщиков.

Данный порядок, регламентированный Бюджетным, Налоговым кодексами РФ и соответствующими приказами Минфина России, не в полной мере соответствует порядку, предусмотренному Таможенным кодексом, который, как уже отмечалось выше, предполагает предварительное зачисление таможенных платежей на счета Федеральной таможенной службы, обслуживаемые Федеральным казначейством. Счета ФТС открыты в ОПЕРУ-1 при ЦБ РФ.

Следует отметить, что приказы Минфина России об утверждении порядков ведения учета доходов федерального бюджета и применения бюджетной классификации (приказ Минфина России от 10 декабря 2004 года № 114н «Об утверждении Указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации») приняты в целях реализации постановления Правительства РФ от 22 мая 2004 года № 249 «О мерах по повышению результативности бюджетных расходов». И поэтому, технология решения задачи по качественной регламентации процесса расходования бюджета, обеспечивающей необходимый контроль, применена и для регламентации процесса формирования доходов. И как показывает практика, такая регламентация является излишне сложной и затратной как для государства, так и для плательщиков. От такой ситуации государство не выигрывает. Тратятся огромные средства на ведение параллельных систем учета, а затем на решение проблем обмена информации между органами Федерального казначейства и администраторами платежей (в данном случае ФНС).

Показателем ненужного дублирования учета поступлений в бюджетную систему налоговых поступлений является разработка и утверждение большого количества различных регламентов об обмене информации между органами Федерального казначейства и органами Федеральной налоговой службы. Затем, эти регламенты дополняются в целях автоматизации обмена информации утвержденными структурами и форматами электронных сообщений и т.д. Для реализации обмена информацией требуется соответствующее техническое обеспечение, и как результат государство несет огромные затраты.

Однако, как показывает практика, ни какие регламенты и соглашения не могут разрешить проблемы, обусловленные излишней сложностью механизма формирования налоговых доходов бюджета. Замена с 1 января 2005 г. 7-значного кода бюджетной классификации доходов на 20-значный незамедлительно привела к значительному росту объема невыясненных поступлений в бюджетную систему РФ. Налоговые органы вынуждены проводить дополнительную огромную работу с налогоплательщиками по уточнению кода бюджетной классификации и затем формировать заключения на возврат (зачет) платежей, зачисленных временно органами Федерального казначейства в невыясненные поступления.

Чтобы минимизировать количество таких поступлений, Минфин России вынужден был срочно внести изменения в Указания о порядке применения бюджетной классификации:

- отменен учет с применением детализированного кода программы в 14–17-м разрядах кода дохода; Федеральное казначейство зачисляет налоговые платежи не зависимо от того, какое значение указал плательщик в расчетном документе;
- отменен обязательный контроль соответствия кода администратора, указанный в расчетном документе плательщика, ведомственной принадлежности администратора (1–3-й разряд кода дохода), а также его ИНН и КПП.

Сложность механизма взаимодействия органов Федерального казначейства с администраторами платежей, в данном случае с Федеральной налоговой службой, лежит в основе проблемы осуществления зачетов и возвратов платежей, обусловленных не только не верным их зачислением, но и тем, которые предусмотрены нормами Налогового кодекса по конкретным налогам. Возврат налога на добавленную стоимость экспортерам, налога на доходы физических лиц, в связи с заявлениями на социальные и имущественные вычеты, государственной пошлины и др., занимает в настоящее время значительную долю в трудозатратах, как налоговых органов, так и органов Федерального казначейства. А для налогоплательщиков проблема зачетов и возвратов в настоящее время настолько актуальна, что стала передовицей множества газетных и журнальных публикаций, посвященных налогообложению.

В практике налогового администрирования западных стран наиболее распространен метод зачисления (внесения) налоговых платежей на единый счет налогового органа [19]. Налоговый орган затем разносит полученные суммы по видам налогов с учетом конкретных налоговых обязательств налогоплательщиков в их лицевых счетах. Перечисление налоговых платежей на бюджетные счета казначейства осуществляется налоговым органом. Данный порядок уплаты налоговых платежей позволяет налоговому органу самостоятельно осуществлять зачеты и возвраты излишне уплаченных сумм и исключает необходимость ведения параллельного учета платежей в разрезе плательщиков

различными органами исполнительной власти. И именно такой порядок предусмотрен Таможенным кодексом РФ.

Введение порядка уплаты налоговых платежей на единый счет налогового органа, аналогично порядку, предусмотренному Таможенным законодательством позволит:

Во-первых, обеспечить единый порядок уплаты налоговых и таможенных платежей.

Во-вторых, упростить для всех сторон процедуры возврата и зачета, излишне уплаченных сумм плательщиками.

В-третьих, упростить и саму процедуру уплаты налогов, посредством отсутствия необходимости заполнения налогоплательщиками большого количества платежных документов с огромным количеством различных реквизитов.

В-четвертых, избежать дублирования учета доходов платежей по каждому плательщику Федеральным казначейством и Федеральной налоговой службой.

В-пятых, снизить издержки всех участников процесса формирования доходов бюджета.

Следует отметить, что данный порядок не нарушает основного бюджетного правила – зачисления доходов бюджета на единый казначейский счет. Как уже отмечалось, при современной системе налогообложения налоговые поступления не сразу являются доходом государства – из этих сумм необходимо произвести возврат излишне уплаченных налогов, денежных средств, в порядке реализации прав налогоплательщиков на получение налоговых льгот и т.п. Кроме того, как показывает практика таможенных платежей и опыт других стран, по некоторым видам налогов целесообразно применять временное депонирование денежных сумм в счет будущих налоговых обязательств налогоплательщиков.

Следует также согласить с мнением проф. В.А. Кашина о том, что соединение в одном органе (Федеральном казначействе) расходных и доходных функций прямо противоречит основному принципу финансового контроля, по которому запрещается объединять в одних руках сбор доходов и реализацию контрольных функций в сфере их расходования [20].

Действующая в настоящее время регламентация администрирования доходов бюджета является следствием недостаточной проработанности принимаемых законодательных актов, их ориентации на сиюминутные и профильные интересы отдельных министерств и органов государственной власти без учета проблем налогоплательщиков и комплексного системного подхода к оценке последствий производимых изменений. Данная тенденция может еще более усилиться в дальнейшем, если функции по разработке налоговой политики и механизмов налогового администрирования будут исключительной компетенцией одного ведомства – Минфина России. Тогда, как справедливо отмечают многие специалисты, налоговая политика будет подчинена двум ярко выраженным приоритетам этого ведомства – безусловному обеспечению поступлений в бюджет и формированию абсолютно прозрачной системы исполнения бюджета, как по доходам, так и по расходам, не учитывающей издержки налогоплательщиков на участие в этой системе [21].

Следствием подобного подхода является постоянное усложнение налогового администрирования, увеличение трудоемкости налоговых процедур для всех участников налогового процесса, и, в конечном итоге, рост расходов, как со стороны государства, так и со стороны налогоплательщиков. В то же время, как уже отмечалось выше, опыт налогового администрирования ряда развитых западных стран показывает, что возможен и другой путь, когда реформирование и развитие налоговой системы реально основываются на принципах упрощения налоговых процедур и это является одной из базовых основ повышения эффективности государственного финансового администрирования.

Очевидно, что формирующаяся система администрирования доходов бюджета не может быть признана удовлетворительной, так является весьма противоречивой, а так же затратной как для плательщиков, так и для государства.

В целях достижения должного состояния системы государственных финансов и ее эффективного функционирования необходима научная проработка концепции финансового администрирования.

Таможенная и налоговая службы в современных условиях выступают основными донорами бюджета. Управление ими должно находиться в одних руках. Эта позиция частично нашла отражение в Положении о Министерстве финансов Российской Федерации, утвержденным постановлением Правительства РФ от 30 июня 2004 года № 329. В положении указывается, что в функции Минфина России входит выработка государственной политики и нормативно-правовое регулирование в сфере таможенных платежей, определение таможенной стоимости товаров, а также контроль исполнения Федеральной таможенной службой нормативно правовых актов. Однако такой подход не представляется последовательным, так как ФТС подведомственна Минэкономразвития России.

В соответствии с Указом Президента РФ от 9 марта 2004 года № 314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти» таможенное дело подведомственно Министерству экономического развития и торговли РФ и Федеральной таможенной службе. Таким образом, в соответствии с п. 3 ст. 1 ТК РФ на Минэкономразвития России возложены функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в области таможенного дела, ФТС обеспечивает непосредственную реализацию задач в области таможенного дела.

Следует отметить, что в большинстве стран мира таможенные органы подведомственны Министерствам финансов, а нередко входят в состав еди-

ного налогового ведомства, осуществляющего администрирование как внутренних налогов и сборов, так и таможенных платежей [22].

К сожалению, следует согласиться с мнением ряда правоведов [11, 23], что принятые Положения о федеральных органах исполнительной власти, в частности о ФНС и ФТС, не в полной мере отражают идеям проводимой административной реформы. Это явилось причиной отмеченного выше несоответствия Бюджетного, Налогового и Таможенного законодательства. Следствием этого является неэффективность администрирования основных доходов бюджета и, соответственно, низкая эффективность всего процесса финансового администрирования.

Следует признать целесообразным, не нарушать принципа единства системы налогов и сборов и отказаться от идеи регулирования различных фискальных платежей в разных отраслях законодательства.

Большинство вопросов, связанных с налогами и налогообложением, не зависимо от того, какое ведомство осуществляет контроль за их уплатой, должно регулироваться законодательством о налогах и сборах.

Необходимо в рамках единой финансовой системы четкое определение понятий и терминов бюджетного, налогового и таможенного законодательства, обеспечив при этом разумное разграничение предметов ведения каждого участника бюджетного процесса.

Требуется разработка и внедрение простого и эффективного механизма финансового администрирования, обеспечивающего минимальные затраты для всех его участников.

Данные меры позволят создать надежный фундамент для обеспечения стабильных поступлений в казну государства.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Акперов И.Г. и др. Казначейская система исполнения бюджета в Российской Федерации / И.А. Коноплева, С.П. Головач. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 352 с.
2. Данилевский Ю.А. Приоритеты российской бюджетной политики // Бюджетная реформа в России: современный этап. Доклады и выступления на научно-практ. семинаре «Бюджетная реформа и проблемы совершенствования бюджетного законодательства России» (25 февраля 2003 г.) / Под ред. В.М. Родионовой. – М.: Финансовая академия, 2003. – С. 15–17.
3. Финансы. – 2-е изд., перераб. и доп. / Под ред. В.В. Ковалева. – М.: ТК Велби, Изд-во "Проспект", 2005. – 512 с.
4. Парыгина В.А., Тадеев А.А. Бюджетное право и процесс. – М.: Изд-во "Эксмо", 2005. – 384 с.
5. Земцов А.А., Островская Т.М. Финансовая администрация России: приказы – коллегии – министерства. – Томск: Изд-во НТЛ, 2003. – 340 с.
6. Абрамов А.П. Новые проблемы старой госпошлины // Налоги и налогообложение. – 2005. – № 5. – С. 34–36.
7. Налоговая политика России: проблемы и перспективы / Под ред. И.В. Горского. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 288 с.
8. Кашин В.А. Обзор фискальной политики в Российской Федерации и за рубежом в 2003 году. – М.: Изд-во экономико-правовой лит-ры, 2004. – 152 с.
9. Пансков В.Г., Князев В.Г. Налоги и налогообложение. – М.: МЦФЭР, 2003. – 336 с.
10. Земцов А.А., Абрамов А.П. Теория и практика конкретной финансовой системы // Проблемы финансов и учета. – 2005. – № 1. – С. 56–60.
11. Бакаева О.Ю. Таможенные фискальные доходы: правовое регулирование / Под ред. Н.И. Хомичевой. – М.: Статут, 2005. – 187 с.
12. Пансков В.Г. Некоторые направления налоговой реформы: проблемы и пути решения // Налоговая политика и практика. – 2004. – № 3. – С. 10–12.
13. Широков С.В., Артемьев А.А. Новый статус таможенных платежей – потери для бюджета // Налоговая политика и практика. – 2004. – № 9. – С. 4–8.
14. Федотов Б.Г. Вопросы совершенствования порядка установления и взимания таможенных сборов в Российской Федерации // Финансы. – 2005. – № 6. – С. 35–39.
15. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. – М.: Статут, 2002. – 555 с.
16. Комментарий к Таможенному кодексу Российской Федерации / Под ред. А.Н. Козырина. – М.: ТК Велби, Изд-во «Проспект», 2004. –1056 с.
17. Налоги и налогообложение / Под ред. Л.П. Павловой и др. – М.: ИНФРА-М, 2003. – 428 с.
18. Абрамов А.П. Некоторые проблемы собираемости налогов // Проблемы финансов и учета. – 2005. – № 1. – С. 4–6.
19. Аронов А.В., Кашин В.А. Налоги и налогообложение. – М.: Экономист, 2004. – 560 с.
20. Кашин В.А., Бобоев М.Р. О совершенствовании налоговой системы Российской Федерации // Налоговый вестник. – 2002. – № 12. – С. 14–20.
21. Орлов М.Ю. Фискальные игры // Экономика и жизнь. – 2004. – № 44. – С. 1.
22. Абрамов А.П. Введение в налоговое администрирование. – Томск: Изд-во Том. ун-та, 2005. – 164 с.
23. Россинский Б.В. Совершенствование правового статуса федеральных органов в условиях административно-правовой реформы // Журнал российского права. – 2004. – № 8. – С. 32–33.